

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Účetní závěrka nestátních neziskových organizací a její audit

Financial Statements in the Non-profit Organizations and its Audit

Student:	Michaela Musialková
Vedoucí bakalářské práce:	Ing. Alžběta Urbancová, Ph. D.

Ostrava 2011

Místopřísežné prohlášení o samostatném vypracování bakalářské práce

Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně pod vedením vedoucí bakalářské práce, kromě příloh č. 2 a 3 a uvedla jsem všechny použité podklady a literaturu.

V Ostravě dne 9. 5. 2011

.....
Michaela Musialková

Osnova bakalářské práce

1. Úvod.....	1
2. Obecné principy a zásady účetní závěrky	2
2.1 Vymezení nestátních neziskových organizací	2
2.1.1 Obecně prospěšná společnost.....	3
2.1.2 Občanské sdružení.....	4
2.1.3 Nadace a nadační fond	5
2.2 Povinnost a rozsah vedení účetnictví.....	6
2.2.1 Účetnictví	6
2.2.2 Jednoduché účetnictví	7
2.3 Obecné účetní zásady, zásady a pravidla pro sestavování účetních výkazů.....	9
2.3.1 Obecné účetní zásady	9
2.3.2 Zásady pro sestavování účetních výkazů	9
2.3.3 Pravidla pro sestavování účetních výkazů	10
3. Účetní závěrka a uzávěrka	11
3.1 Účetní uzávěrka	11
3.1.1 Podstata účetní uzávěrky	11
3.1.2 Oceňování majetku a závazků	11
3.1.3 Inventarizace majetku a závazků.....	12
3.1.4 Uzávěrkové operace	13
3.1.5 Uzavírání účetních knih	20
3.2 Účetní závěrka	22
3.2.1 Podstata účetní závěrky	22
3.2.2 Obsah účetní závěrky	22
3.2.3 Rozvaha	23
3.2.4 Výkaz zisku a ztráty	31
3.2.5 Příloha	32
4. Ověření účetní závěrky auditorem	33
4.1 Obecné principy auditu	33
4.2 Zpráva auditora.....	36
4.3 Provedení auditu	38
4.3.1 Specifika auditu u obecně prospěšné společnosti.....	39
4.3.2 Specifika auditu u nadace a nadačního fondu	43
5. Závěr.....	46
Seznam použité literatury	48

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Přílohy

1. Úvod

Tématem mé bakalářské práce je „Účetní závěrka nestátních neziskových organizací a její audit“. Domnívám se, že toto téma je velice aktuální, protože bez řádného sestavení účetní závěrky není účetnictví nestátní neziskové organizace úplné. Účetní závěrku tvoří souhrn přehledně uspořádaných informací, které vytvářejí základ pro orientaci uživatelů o finanční pozici účetní jednotky, o objemu aktiv a pasiv, nákladů a výnosů. Účetní závěrka je nedílný celek, jehož součástí jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha.

Pro účely své práce jsem si z širokého spektra nestátních neziskových organizací vybrala občanské sdružení, obecně prospěšnou společnost, nadaci a nadační fond. **Hlavním cílem mé bakalářské práce je provést analýzu účetní závěrky a uzávěrky a vyhledat nejvýznamnější rozdíly mezi nestátními neziskovými organizacemi a podnikateli.** V poslední části ověření účetní závěrky auditorem je mým cílem teoreticky a prakticky vymezit specifika týkající se auditu vybraných nestátních neziskových organizací.

Obsahem druhé kapitoly je právní úprava, vznik a činnost obecně prospěšné společnosti, občanského sdružení, nadace a nadačního fondu. **V této kapitole také zmíním, které z vybraných nestátních neziskových organizací musí vést účetnictví (plný nebo zjednodušený rozsah), a které mohou vést jednoduché účetnictví.** Budu se také zabývat obecnými účetními zásadami a pravidly pro sestavování účetních výkazů.

Ve třetí kapitole budu porovnávat jednotlivé kroky účetní uzávěrky mezi nestátními neziskovými organizacemi a podnikateli. Stěžejní část třetí kapitoly se bude týkat výkazů, které se sestavují v průběhu účetní závěrky – rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. **Budu vyhledávat a analyzovat hlavní rozdíly v těchto výkazech sestavovaných podle vyhlášky č. 504/2002 Sb. a podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.**

V teoretické části kapitoly nazvané „Ověření účetní závěrky auditorem“ zmíním obecné principy auditu – právní úpravu, složky auditu a podmínky pro výkon auditorské činnosti. **V praktické části se budu zabývat specifiky, které se týkají auditu obecně prospěšné společnosti, nadace a nadačního fondu. Tato specifika jsem aplikovala na obecně prospěšnou společnost Chaloupky o. p. s., školská zařízení pro zájmové a další vzdělávání a nadaci NADACE ŠKOLA HROU.**

2. Obecné principy a zásady účetní závěrky

2.1 Vymezení nestátních neziskových organizací

Nestátní nezisková organizace je právnickou osobou, která je definována jako organizace nevytvářející zisk k přerozdělení mezi jeho vlastníky, správce nebo zakladatele. Z této formulace tedy vyplývá, že může zisk vytvářet, ale ten není jejím primárním cílem a musí být použit k rozvoji a plnění cílů této organizace. Jedná se o účelově zaměřený subjekt reagující na společenskou potřebu v sociální, zdravotní, kulturní nebo náboženské oblasti.

Mezi nestátní neziskové organizace patří:

- politické strany a politická hnutí,
- občanská sdružení,
- církve a náboženské společnosti,
- obecně prospěšné společnosti,
- zájmová sdružení právnických osob,
- organizace s mezinárodním prvkem,
- nadace a nadační fondy,
- společenství vlastníků jednotek,
- veřejné vysoké školy,
- jiné účetní jednotky, které nebyly založeny a zřízeny za účelem podnikání, s výjimkou obchodních společností.¹

Hlavní prameny, které upravují účetnictví nestátních neziskových organizací:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví,
- české účetní standardy č. 401 až č. 414, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání,

¹ Vyhláška č. 504/2002 Sb. § 2 odst. 1

- vyhláška č. 507/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví.

2.1.1 Obecně prospěšná společnost

Činnost obecně prospěšné společnosti upravuje zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, ve znění pozdějších předpisů.

Základní znaky obecně prospěšných společností jsou:

- právní subjektivita a způsobilost k právním úkonům,
- poskytování obecně prospěšných služeb občanům za předem stanovených a pro všechny uživatele stejných podmínek,²
- výsledek hospodaření společnosti nesmí být použit ve prospěch jejich členů, zakladatelů, orgánů nebo zaměstnanců a musí být použit na poskytování obecně prospěšných služeb, pro které byla daná společnost založena.³

Vznik obecně prospěšných společností

Vznik je stejně jako u obchodních společností dvoufázový. V první fázi je obecně prospěšná společnost založena sepsáním zakládací listiny nebo uzavřením zakládací smlouvy. Poté se podává návrh na zápis do rejstříku. Společnost vzniká dnem zápisu do rejstříku obecně prospěšných společností. Zakladateli mohou být fyzické i právnické osoby, včetně státu, v tomto případě však musí mít souhlas vlády.⁴

Hospodaření a činnost obecně prospěšných společností

Hospodaření obecně prospěšné společnosti je především spojeno s činností, kterou je oprávněna vyvíjet. Vedle obecně prospěšných služeb, za jejichž účelem byla založena, může společnost vykonávat také jiné doplňkové činnosti za podmínky, že bude dosaženo účinnějšího využití majetku. Zároveň tím nebude ohrožena kvalita, rozsah a dostupnost hlavních obecně prospěšných služeb.⁵ Předmět doplňkové činnosti se povinně zapisuje do rejstříku obecně prospěšných společností.

² Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech - § 2 odst. 1 písm. b

³ Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech - § 2 odst. 1 písm. c

⁴ Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech - § 5

⁵ Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech - § 17 odst. 1

Charakteristickým rysem obecně prospěšných společností je povinnost oddělit v účetnictví náklady a výnosy spojené s doplňkovými činnostmi, náklady a výnosy spojené s obecně prospěšnými službami a náklady a výnosy spojené se správou.

2.1.2 Občanské sdružení

Činnost občanského sdružení upravuje zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů.

Občanské sdružení je sdružení fyzických či právnických osob založené za účelem realizace společného zájmu. **Výhodou je nízká ekonomická náročnost vzhledem ke skutečnosti, že při vzniku sdružení nejsou zákonem vyžadovány žádné majetkové vklady a registrační řízení není zpoplatněno.** Tato forma neziskové organizace je často využívána při činnosti odborových organizací, organizací zaměstnavatelů, mysliveckých sdružení, sportovních klubů a ostatních zájmových spolků a svazů (např. Klub českých turistů).

Vznik sdružení

Občanské sdružení vzniká na základě registrace. Návrh na registraci podává přípravný výbor skládající se nejméně ze tří osob (alespoň jedna je starší 18 let). K registraci je potřebné vyhotovit žádost a k ní připojit text stanov občanského sdružení.⁶ Tento návrh se podává písemně ministerstvu vnitra České republiky. V případě, že má návrh vady, ministerstvo na tuto skutečnost do pěti dnů upozorní, v opačném případě zahájí registrační řízení. Správní poplatek se za podání návrhu na registraci sdružení neplatí.⁷ Dalším krokem souvisejícím se založením občanského sdružení je svolání ustavující členské schůze, na které musí být schváleny stanovy a zvoleny příslušné statutární orgány. O zakládající členské schůzi je potřeba vést pečlivý zápis obsahující podepsanou prezenční listinu.

Hospodaření a činnost občanského sdružení

Při činnosti občanského sdružení dochází velmi často, a z nejrozličnějších důvodů, k potřebě provést určité změny. Jedná se zejména o změny v obsazení statutárních orgánů, změny sídla, názvu či stanov. Provedení některých změn je nutné oznámit ministerstvu vnitra České republiky.

⁶ Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů - § 6 odst. 1

⁷ Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů - § 7

2.1.3 Nadace a nadační fond

Činnost nadace a nadačního fondu upravuje zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů.

Nadace a nadační fond jsou účelová sdružení majetku zřízená a vzniklá pro dosahování obecně prospěšných cílů, kterými jsou např. rozvoj duchovních hodnot, ochrana lidských práv nebo jiných humanitárních hodnot, ochrana životního prostředí, kulturních památek a tradic, rozvoj vědy, vzdělání, tělovýchovy a sportu. Nadace a nadační fondy jsou právními osobami.⁸

Vznik nadace a nadačního fondu

Nadace a nadační fond se zřizuje písemnou smlouvou uzavřenou mezi zřizovateli. V případě, že je pouze jeden zřizovatel sepisuje se zakládací listina. **Celková hodnota nadačního jmění nesmí být nižší než 500 000 Kč a po dobu trvání se nesmí snížit pod tuto hranici.**⁹ Nadace nebo nadační fond vznikají dnem zápisu do nadačního rejstříku, který je veden soudem určeným zvláštním zákonem k vedení obchodního rejstříku. Návrh na zápis podává zřizovatel, popřípadě vykonavatel závěti nebo osoba k tomu jím písemně zmocněná. K návrhu na zápis se přikládá nadační listina, doklad o splacení peněžitého vkladu, smlouva o správě cenných papírů, výpis z rejstříku trestů členů správní a dozorčí rady.¹⁰

Hospodaření nadace a nadačního fondu

Majetek nadace nebo nadačního fondu smí být použit pouze v souvislosti s účelem a podmínkami, které jsou stanoveny v nadační listině nebo ve statutu nadace nebo nadačního fondu, jako nadační příspěvek a k úhradě nákladů souvisejících se správou činnosti. **Nadace a nadační fond nemohou vlastním jménem podnikat, existují však výjimky, které se týkají pořádání loterií, tombol, pronájmu nemovitostí, veřejných sbírek, kulturních, společenských, sportovních nebo vzdělávacích akcí.**¹¹

⁸ Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech - § 1

⁹ Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech - § 3 odst. 4

¹⁰ Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech - § 5

¹¹ Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech - § 23 odst. 1

Nadace se také mohou podílet na podnikání akciových společností za těchto podmínek:

- celkový rozsah úplatně nabyté majetkové účasti nadace na akciových společnostech nesmí přesáhnout 20 % z majetku nadace po odečtení hodnoty nadačního jmění,
- registrované cenné papíry akciových společností může nadace nakupovat a prodávat pouze na veřejných trzích,
- obchodní podíl nadace na majetku akciové společnosti nesmí být větší než 20 % majetku této akciové společnosti.¹²

Náklady na správu

Důležité je v účetnictví nadace a nadačního fondu vést odděleně od nadačních příspěvků náklady na správu. Jejich výše musí být stanovena v nadační listině nebo statutu a jsou určeny:

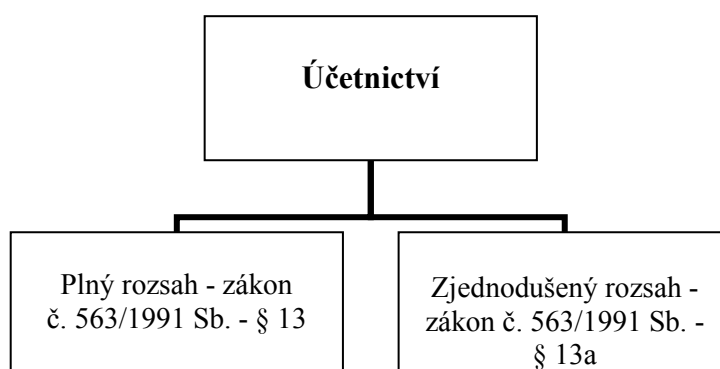
- % z výnosů,
- % z nadačních příspěvků,
- % z nadačního jmění nebo majetku nadačního fondu.¹³

2.2 Povinnost a rozsah vedení účetnictví

2.2.1 Účetnictví

Osoby, které mají povinnost vést podvojně účetnictví jsou vymezeny v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví - § 1 odst. 2.

Obrázek č. 2. 1 - Schéma podvojněho účetnictví



¹² Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech - § 23 odst. 7

¹³ Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech - § 22 odst. 1

V obrázku č. 2. 1 můžeme vidět, že zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. definuje plný a zjednodušený rozsah vedení účetnictví.

Zjednodušený rozsah účetnictví mohou vést pouze následující účetní jednotky:

- **občanská sdružení a jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu,**
- **círky a náboženské společnosti,**
- **obecně prospěšné společnosti,**
- **honební společenstva,**
- **nadační fondy,**
- **společenství vlastníků jednotek,**
- **bytová družstva, která nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem, a družstva, která jsou založena výhradně za účelem zajišťování hospodářských, sociálních nebo jiných potřeb svých členů,**
- **příspěvkové organizace, u nichž o tom rozhodne jejich zřizovatel,**
- **ostatní účetní jednotky, u nichž to stanoví zvláštní zákon.¹⁴**

Výše uvedené účetní jednotky mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu pouze v případě, že nemají povinnost ověření účetní závěrky auditorem.

Účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu:

- **sestavují účtový rozvrh, v němž mohou uvést pouze účtové skupiny,**
- **mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize, tzv. americký deník,**
- **účtují pouze o zákonných rezervách a zákonných opravných položkách,**
- **sestavují účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu.¹⁵**

2.2.2 Jednoduché účetnictví

Jednoduché účetnictví mohou vést občanská sdružení, církve nebo náboženské společnosti a honební společenstva, jejichž celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhly 3 000 000 Kč.¹⁶ Tyto účetní jednotky se řídí vyhláškou č. 507/2002 Sb.

¹⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví - § 9 odst. 3

¹⁵ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví - § 13a odst. 1

¹⁶ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví - § 38a

V soustavě jednoduchého účetnictví účetní jednotky vedou pouze následující účetní knihy:

- peněžní deník,
- knihu pohledávek a závazků,
- pomocné knihy o ostatních složkách majetku – např. pomocné knihy dlouhodobého hmotného, nehmotného a finančního majetku, pomocné knihy zásob.

Rozsah vedení účetnictví

V následující tabulce č. 2. 1 jsem vymezila rozsah vedení účetnictví u vybraných nestátních neziskových organizací.

Tabulka č. 2. 1 - Rozsah vedení účetnictví u vybraných nestátních neziskových organizací – občanské sdružení, obecně prospěšná společnost, nadace a nadační fond

Typ účetní jednotky	Rozsah vedení účetnictví		
	Účetnictví		Jednoduché účetnictví
	plný	zjednodušený	
Obecně prospěšná společnost	ano	ano	ne
Občanské sdružení	ano	ano	ano, v případě, že příjmy za předcházející období nepřesáhnou 3 000 000 Kč
Nadace	ano	ne	ne
Nadační fond	ano	ano	ne

Z tabulky č. 2. 1 vyplývá, že nadace musí vést účetnictví v plném rozsahu, nadační fond a obecně prospěšná společnost musí vést účetnictví - zjednodušený nebo plný rozsah. Občanské sdružení může vést účetnictví - zjednodušený nebo plný rozsah, ale i jednoduché účetnictví.

Účetní závěrka v jednoduchém účetnictví je tvořena:

- přehledem o majetku a závazcích – podává přehled o složení majetku a závazků,
- přehledem o příjmech a výdajích – přehled o výsledku hospodaření a jeho složkách.¹⁷

¹⁷ Vyhláška č. 507/2002 Sb. § 3 odst. 5

2.3 Obecné účetní zásady, zásady a pravidla pro sestavování účetních výkazů

2.3.1 Obecné účetní zásady

Veškeré účetní zásady mají přispět k věrnému a poctivému zobrazení předmětu účetnictví z hlediska všech uživatelů, kteří využívají účetní informace.

Hlavní obecné účetní zásady:

- koncept účetní jednotky,
- zásada měření v peněžních jednotkách,
- realizační princip,
- zásada opatrnosti,
- zásada konsistence,
- zásada měření výsledku hospodaření v pravidelných intervalech,
- zásada nestrannosti,
- zásada přednosti obsahu před formou.

2.3.2 Zásady pro sestavování účetních výkazů

Účetní výkazy jsou velice důležitým zdrojem informací pro potenciální investory. Ti stejně jako ostatní externí uživatelé nemají přístup k detailnějším informacím ohledně finančního hospodaření účetní jednotky a účetní závěrka tak pro ně představuje zdroj hodnotných informací sloužících pro rozhodování.

Na účetní výkazy jsou kladeny následující požadavky:

- srozumitelnost,
- významnost,
- spolehlivost,
- srovnatelnost.

Srozumitelnost

Informace musí být pochopitelné a snadno srozumitelné pro uživatele, kterým jsou určeny.

Významnost

Důležité je, zda jsou dané informace významné. Tzn., že hodnotí minulé, stávající nebo budoucí události, potvrzují nebo opravují jejich minulé hodnocení.

Spolehlivost

Informace je spolehlivá tehdy, pokud podává poctivý a věrný obraz, tedy zobrazuje podstatu a ekonomickou realitu, je nestranná a úplná.

Srovnatelnost

Uživatelé, ať už externí nebo interní, musí mít možnost srovnat účetní závěrky podniku v průběhu času, ale také účetní závěrky podniků mezi sebou.

2.3.3 Pravidla pro sestavování účetních výkazů

Základní pravidla pro sestavování účetních výkazů:

- položky rozvahy a položky výkazu zisku a ztráty se označují kombinací velkých písmen latinské abecedy, římských číslic, arabských číslic a názvem položky,
- účetní závěrka se sestavuje v peněžních jednotkách české měny, jednotlivé položky se vykazují v tisících Kč,
- aktiva celkem a pasiva celkem se musí rovnat,
- položka Výsledek hospodaření po zdanění za běžné účetní období ve výkazu zisku a ztráty se musí rovnat položce Účet výsledku hospodaření uvedené v pasivech rozvahy za běžné účetní období.¹⁸

¹⁸ Vyhláška č. 504/2002 Sb. § 4

3. Účetní závěrka a uzávěrka

3.1 Účetní uzávěrka

3.1.1 Podstata účetní uzávěrky

Účetní uzávěrka je proces, který obsahuje zaúčtování uzávěrkových operací. S uzávěrkovými operacemi rovněž souvisejí veškeré operace, které zajišťují, aby do účetního období byly zahrnuty takové náklady a výnosy, které s tímto obdobím věcně a časově souvisejí.

Harmonogram účetní uzávěrky

Ve většině účetních jednotek je vhodné, aby vedení podniku vypracovalo vnitřní směrnici obsahující časový a personální harmonogram účetní uzávěrky, který vymezí pořadí prací a přidělí odpovědnost za jednotlivé oblasti. Účetní uzávěrka se skládá zejména z přípravných prací a uzavření rozvahových a výsledkových účtů hlavní knihy.

Přípravné práce se skládají zejména z následujících procesů:

- inventarizace majetku a závazků,
- zaúčtování inventarizačních rozdílů,
- tvorba a zaúčtování opravných položek,
- časové rozlišení nákladů a výnosů,
- zaúčtování kursových rozdílů,
- zaúčtování zásob na cestě a nevyfakturovaných dodávek,
- tvorba a zaúčtování rezerv,
- zjištění základu daně,
- zaúčtování a výpočet daně z příjmů.

3.1.2 Oceňování majetku a závazků

Vzhledem ke skutečnosti, že účetnictví vyjadřuje svůj předmět v peněžních jednotkách, zásadním faktorem, který má vliv na výši položek aktiv a pasiv, nákladů a výnosů, je oceňování. Důkladná znalost používaných metod oceňování je hlavním

předpokladem pro pochopení informací obsažených v účetní závěrce a samozřejmě pro finanční analýzu činnosti podniku.

Obecně můžeme pro ocenění majetku a závazků použít následující ceny:

- pořizovací cenu – podstatou je množství prostředků vyjádřených v peněžních jednotkách, které byly vynaloženy v době pořízení konkrétní majetkové složky,
- reprodukční cenu – podstatou je oceňování v peněžních jednotkách v případech, kdy by byl majetek pořízen v současné době a za současně platných podmínek trhu,
- realizační cenu – podstatou jsou peněžní jednotky, které by byly získány v případě, že by složka majetku byla prodána za současně platných cen na trhu.

3.1.3 Inventarizace majetku a závazků

Smyslem inventarizace je zjištění skutečného stavu majetku a závazků a ověření, zda skutečný stav odpovídá účetnímu stavu. Inventarizaci provádějí účetní jednotky k okamžiku, ke kterému sestavují účetní závěrku, jedná se tedy o inventarizaci periodickou.

Inventarizační rozdíly

Zjištěnými inventarizačními rozdíly mohou být manko v případě, že skutečný stav majetku je nižší než stav účetní, nebo přebytek v případě, že skutečný stav je vyšší než účetní stav.

Inventarizační rozdíly u nakupovaného materiálu a zboží se účtují následovně:

- úbytky na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 – *Ostatní náklady*, jde-li o manka nad normy přirozených úbytků nebo kdy normy nejsou stanoveny,
- úbytky na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 – *Spotřebované nákupy*, pokud se jedná o spotřebu materiálu a prodej zboží,
- přebytky zásob ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 – *Ostatní výnosy*, popř. ve prospěch účtové skupiny 50 – *Spotřebované nákupy*, je-li prokázán vznik přebytku chybným účtováním do nákladů v témže účetním období.¹⁹

¹⁹ Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 403 – Inventarizační rozdíly

Inventarizační rozdíly u zásob vlastní výroby se účtují následovně:

- na vrub účtů účtové skupiny 61 – *Změny stavu vnitroorganizačních zásob*, jde-li o ztráty do výše norem přirozených úbytků,
- na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 – *Ostatní náklady* v případě mank a škod nad normu přirozených úbytků nebo nejsou-li normy stanoveny,
- u přebytků zásob ve prospěch účtů účtové skupiny 61 – *Změny stavu vnitroorganizačních zásob*.²⁰

3.1.4 Uzávěrkové operace

Odpisy

Opotřebení dlouhodobého majetku má za důsledek snížení jeho hodnoty, které se vyjadřuje odpisy. Snížením hodnoty majetku vznikají účetní jednotce náklady. Dlouhodobý majetek se odepisuje formou opravek, a to na základě odpisového plánu dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, který si stanoví účetní jednotka sama. Odpisový plán je zároveň důležitým účetním záznamem a jednotka je povinna jej archivovat po dobu pěti let.

Účtování o odpisech

O účetních odpisech účetní jednotka účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 – *Odpisy, prodaný majetek, tvorba rezerv a opravných položek* společně se souvztažným zápisem ve prospěch účtové skupiny 07 – *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku*, 08 – *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku*.²¹

Nestátní neziskové organizace účtují o odpisech obdobně jako podnikatelé.

Tvorba a zúčtování rezerv

Nestátní neziskové organizace mohou účtovat pouze o zákonných rezervách, které jsou vymezeny v zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Dále upravuje účtování o rezervách český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 407 – *Opravné položky k pohledávkám, rezervy a pohledávky po lhůtě splatnosti*.

²⁰ Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 403 – Inventarizační rozdíly

²¹ Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 409 – Dlouhodobý majetek

Srovnání tvorby a zúčtování rezerv u nestátních neziskových organizací a podnikatelů

V následující tabulce č. 3. 1 jsem porovnávala tvorbu a zúčtování rezerv u nestátních neziskových organizací a podnikatelů.

Tabulka č. 3. 1 - Srovnání tvorby a zúčtování rezerv u nestátních neziskových organizací a podnikatelů

Kritérium	Nestátní neziskové organizace	Podnikatelé
Typ a charakteristika rezervy	<p>Mohou účtovat pouze o zákonných rezervách.</p> <p>Účtují převážně o rezervách na opravy hmotného majetku – zákon č. 593/1992 Sb. § 7.</p> <p>U nestátních neziskových organizací je důležité při tvorbě rezervy na opravu hmotného majetku zohlednit, zda předmět opravy slouží plně pro zdaňovanou činnost. V případě, že ne, musí účetní jednotka rozdělit část nákladů, která podléhá dani z příjmů (hospodářská, doplňková činnost), a která nepodléhá dani z příjmů (hlavní činnost). V praxi se to zpravidla provádí pomocí analytiky přiřazené k příslušným účtům.</p>	<p>Mohou účtovat o zákonných rezervách, ale také o účetních rezervách - rezervy na důchody a podobné závazky, rezervy na daň z příjmů a ostatní rezervy (např. rezervy na rizika a ztráty).²²</p> <p>U podnikatelů se rezervy rozdělují podle činností v jednotlivých oblastech – provozní, finanční nebo mimořádná oblast, daň z příjmů.</p>
Právní předpis	<p>Zákonné rezervy upravuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů – tento zákon upravuje bankovní rezervy, rezervy v pojišťovnictví, rezervy na opravy hmotného majetku, rezervy na pěstební činnost a ostatní rezervy.</p>	<p>Zákonné rezervy upravuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.</p> <p>Účetní rezervy upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.</p>

²² Český účetní standard pro podnikatele č. 004 - Rezervy

Kritérium	Nestátní neziskové organizace	Podnikatelé
Účtování	<p>Na příslušný účet účtové skupiny 94 – <i>Rezervy</i> se účtuje o tvorbě a použití rezerv souvztažně s příslušnými účty účtových skupin 55 – <i>Odpisy, prodaný majetek, tvorba rezerv a opravných položek</i> a 65 – <i>Tržby z prodeje majetku, zúčtování rezerv a opravných položek</i>. Rezervy se vytvářejí na tituly a ve výši, kterou ukládají obecně platné právní předpisy, především zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.²³</p> <p>Tvorba rezervy se zaúčtuje na vrub příslušných nákladových účtů a jejich použití ve prospěch příslušných výnosových účtů.</p>	<p>O tvorbě rezerv se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 45 – <i>Rezervy</i> se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu nákladů – účtové skupiny 55 – <i>Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti</i>, 57 – <i>Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti</i>, 58 – <i>Mimořádné náklady</i> nebo 59 – <i>Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů</i>. O použití nebo zrušení rezerv se účtuje opačným zápisem na příslušné účty.²⁴</p> <p>Tvorba rezervy se zaúčtuje na vrub příslušného účtu nákladů, použití nebo zrušení rezervy ve prospěch příslušného účtu nákladů.</p>

Z tabulky č. 3. 1 vyplývá, že nestátní neziskové organizace účtují pouze o zákonných rezervách, které jsou v souladu s zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Oproti tomu podnikatelé mohou účtovat o zákonných rezervách, ale i o účetních rezervách. Důležité je také zdůraznit, že tvorba a zúčtování rezerv u podnikatelů se provádí na příslušných účtech nákladů, zatímco zúčtování rezerv se u nestátních neziskových organizací účtuje ve prospěch příslušných výnosových účtů.

Tvorba a zaúčtování opravných položek

Tvorba opravných položek se provádí na vrub nákladů na základě inventarizace v případech, kdy takto zjištěná hodnota je nižší než cena majetku vedená v účetnictví na příslušných majetkových účtech.²⁵

²³ Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 407 – Opravné položky k pohledávkám, rezervy a pohledávky po lhůtě splatnosti

²⁴ Český účetní standard pro podnikatele č. 004 - Rezervy

²⁵ Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 407 – Opravné položky k pohledávkám, rezervy a pohledávky po lhůtě splatnosti

Nestátní neziskové organizace účtují pouze o zákonných opravných položkách, které jsou vymezeny v zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Dále upravuje opravné položky český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 407 – Opravné položky k pohledávkám, rezervy a pohledávky po lhůtě splatnosti.

Srovnání tvorby a zúčtování opravných položek u nestátních neziskových organizací a podnikatelů

V následující tabulce č. 3. 2 jsem porovnávala tvorbu a zúčtování opravných položek u nestátních neziskových organizací a podnikatelů.

Tabulka č. 3. 2 - Srovnání tvorby a zúčtování opravných položek u nestátních neziskových organizací a podnikatelů

Kritérium	Nestátní neziskové organizace	Podnikatelé
Typ opravné položky	<p>Mohou účtovat pouze o zákonných opravných položkách.</p> <p>Nestátní neziskové organizace mohou vytvářet opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkursním řízení a k nepromlčeným pohledávkám, vzniklým z titulu zdaňované činnosti, které jsou zúčtovány v účetnictví a jsou splatné po 31. 12. 1994, a to ve výši stanovené zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.²⁶</p>	<p>Mohou účtovat o zákonných i účetních opravných položkách.</p> <p>Podnikatelé mohou vytvářet opravné položky k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku, k zásobám, ke krátkodobému finančnímu majetku a k pohledávkám. Opravné položky k pohledávkám se u podnikatelů řídí stejnými principy jako u nestátních neziskových organizací.²⁷</p>
Právní předpis	<p>Zákonné opravné položky upravuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.</p>	<p>Zákonné opravné položky upravuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a účetní opravné položky upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.</p>

²⁶ Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 407 – Opravné položky k pohledávkám, rezervy a pohledávky po lhůtě splatnosti

²⁷ Český účetní standard pro podnikatele č. 005 – Opravné položky

Kritérium	Nestátní neziskové organizace	Podnikatelé
Účtování	Opravné položky k dlouhodobému majetku	
	Nestátní neziskové organizace neúčtují o opravných položkách k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku a jejich účtová osnova neobsahuje účtovou skupinu 09 – <i>Opravné položky k dlouhodobému majetku</i> .	V rámci uzavírání účetních knih na účtech účtové skupiny 09 – <i>Opravné položky k dlouhodobému majetku</i> . ²⁸
	Opravné položky k zásobám	
	Nestátní neziskové organizace neúčtují o opravných položkách k zásobám a jejich účtová osnova neobsahuje účtovou skupinu 19 – <i>Opravné položky k zásobám</i> .	Opravné položky k zásobám se zaúčtují na vrub příslušeného účtu účtové skupiny 55 – <i>Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti</i> souvztažně s příslušnými účty účtové skupiny 19 – <i>Opravné položky k zásobám</i> . ²⁹
	Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku	
	Nestátní neziskové organizace neúčtují o opravných položkách ke krátkodobému finančnímu majetku a jejich účtová osnova neobsahuje účtovou skupinu 29 – <i>Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku</i> .	Na účtech 29 – <i>Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku</i> se účtují ve výjimečných případech opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku. ³⁰
	Opravné položky k pohledávkám	
	Tvorba opravných položek se zaúčtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 – <i>Odpisy, prodaný majetek, tvorba rezerv a opravných položek</i> a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 39 – <i>Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování</i> . Snížení nebo zrušení vytvořené opravné položky se vyúčtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 65 – <i>Tržby z prodeje majetku, zúčtování rezerv a opravných položek</i> a na vrub příslušného účtu účtové skupiny 39 – <i>Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování</i> . ³¹	Na příslušných účtech účtové skupiny 39 – <i>Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování</i> se účtuje tvorba, snížení, popř. zrušení opravných položek k pohledávkám. ³²

²⁸ Český účetní standard pro podnikatele č. 005 – Opravné položky

²⁹ Český účetní standard pro podnikatele č. 005 – Opravné položky

³⁰ Český účetní standard pro podnikatele č. 005 – Opravné položky

³¹ Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 407

³² Český účetní standard pro podnikatele č. 005 – Opravné položky

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že nestátní neziskové organizace mohou účtovat pouze o opravných položkách, které jsou vymezeny v zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně, zatímco podnikatelé mohou účtovat o účetních i zákonných opravných položkách. Směrná účtová osnova nestátních neziskových organizací neobsahuje účtové skupiny 09 – *Opravné položky k dlouhodobému majetku*, 19 – *Opravné položky k zásobám* a 29 – *Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku*, zatímco směrná účtová osnova podnikatelů je obsahuje.

Časové rozlišení nákladů a výnosů, příjmů a výdajů

Časové rozlišení nákladů a výnosů, příjmů a výdajů je způsobeno tím, že náklad a výdaj peněz nemusí nutně, podobně jako výnos a příjem, nastat ve stejném časovém období. Týká se to např. případů, kdy si účetní jednotka pronajme pro svou činnost nebytové prostory a zaplatí nájemné za běžné i příští účetní období předem. Pak v jednom roce vznikne výdaj, ale náklad je nutné rozložit do obou let se kterými souvisí. Stejný bude i postup u pronajímatele, kterému v jednom roce vznikne příjem, ale výnos z nájemného se vztahuje k oběma letem.

Časové rozlišení nákladů a výnosů, příjmů a výdajů se eviduje v účtové skupině 38 – *Přechodné účty aktiv a pasiv*.

Základní účty, které se pro účtování používají jsou:

- 381 – Náklady příštích období,
- 383 – Výdaje příštích období,
- 384 – Výnosy příštích období,
- 385 – Příjmy příštích období.

Důležité je zdůraznit, že nestátní neziskové organizace oproti podnikatelům ve svém účtovém rozvrhu nemají účet 382 – *Komplexní náklady příštích období*.

Kursově rozdílů

Kursově rozdílů jsou v účetnictví nestátních neziskových organizací řešeny českým účetním standardem pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 404 – Kursově rozdílů. Tento standard stanoví základní postupy účtování kursových rozdílů.

Kurové rozdíly při oceňování majetku a závazků, které jsou vyjádřeny v cizí měně, vznikají v důsledku změn kursů cizích měn. Kurové rozdíly se zjišťují:

- k okamžiku uskutečnění účetního případu,
- ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, ke kterému účetní jednotka sestavuje účetní závěrku.

Kurové rozdíly se účtují:

- na finančních účtech účtových skupin 21 a 22 a na vrub účtu účtové skupiny 54 – *Ostatní náklady* v případě kurové ztráty, popř. ve prospěch účtu účtové skupiny 64 – *Ostatní výnosy* v případě kurového zisku,
- na účtech pohledávek, závazků, úvěrů, finančních výpomocí na příslušném účtu účtové skupiny 06 – *Dlouhodobý finanční majetek* se souvztažnými zápisy na příslušných účtech aktiv a pasiv v účtové skupině 38 – *Přechodné účty aktiv a pasiv*,
- **kurové rozdíly z cenných papírů znějících na cizí měnu oceněných reálnou hodnotou (tj. cenné papíry k obchodování a k prodeji) se ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, považují za součást ocenění reálnou hodnotou. V případě, kdy se cenné papíry nebo podíly neoceňují reálnou hodnotou, pak se kurové rozdíly aktivní nebo pasivní zaúčtují na příslušný účet účtové skupiny 38 – *Přechodné účty aktiv a pasiv*.³³**

Kurové rozdíly jsou u nestátních neziskových organizací uváděny ve výkazu rozvaha. U podnikatelů není tato položka ve výkazu obsažena.

Účtování o kurových rozdílech je u nestátních neziskových organizací obdobné jako u podnikatelů.

Zásoby na cestě a nevyfakturované dodávky

V praxi mohou nastat dvě situace:

- účetní jednotka disponuje dokladem, ale nakoupenou zásobu k rozvahovému dni neobdržela – **účtujeme o zásobách na cestě**,

³³ Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 404 – Kurové rozdíly

- účetní jednotka disponuje nakoupenou zásobou, ale tato zásoba nebyla k rozvahovému dni ještě vyfakturována – **účtujeme o nevyfakturovaných dodávkách.**

Účtování zásob na cestě a nevyfakturovaných dodávek

Při uzavírání účetních knih se účtují zásoby na cestě na vrub příslušného účtu účtové skupiny 11 – *Materiál* nebo 13 – *Zboží*. Dodavatelem nevyúčtované dodávky se účtují ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 38 – *Přechodné účty aktiv a pasiv*.³⁴

Účtování o zásobách na cestě a o nevyfakturovaných dodávkách je u nestátních neziskových organizací stejné jako u podnikatelů.

3.1.5 Uzavírání účetních knih

V okamžiku zaúčtování veškerých účetních operací, které souvisejí s daným účetním obdobím, může účetní jednotka přejít k dalšímu kroku, jímž je uzavírání účetních knih.

Při uzavírání účetních knih účetní jednotka postupuje takto:

- zjistí obraty stran MD a D jednotlivých syntetických účtů,
- zjistí konečný zůstatek aktivních a pasivních účtů – rozvahové účty,
- zjistí konečný zůstatek nákladových a výnosových účtů – výsledkové účty,
- zjistí konečný zůstatek účtových skupin v případě, že účetní jednotka vede účetnictví ve zjednodušeném rozsahu,
- zjistí základ daně a splatné daňové povinnosti za účetní období,
- zjistí výsledek hospodaření účetní jednotky přeúčtováním nákladových a výnosových účtů na účet 963 – *Účet výsledku hospodaření*,
- převede konečné zůstatky aktivních a pasivních účtů na účet 962 – *Konečný účet rozvázný*,
- převede výsledek hospodaření po zdanění z účtu Účet výsledku hospodaření na účet Konečný účet rozvázný.

³⁴ Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 410 - Zásoby

Srovnání rozdílů v uzavírání účetních knih u nestátních neziskových organizací a podnikatelů

V následující tabulce č. 3. 3 jsem porovnávala uzavírání účetních knih u nestátních neziskových organizací a podnikatelů.

Tabulka č. 3. 3 - Rozdíly při uzavírání účetních knih mezi nestátními neziskovými organizacemi a podnikateli

Nestátní neziskové organizace	Podnikatelé
Na konci účetního období nestátní neziskové organizace nemohou účtovat o rezervě na daň z příjmů.	Na konci účetního období podnikatelé mohou zaúčtovat rezervu na daň z příjmů.
Náklady a výnosy se podle směrné účtové osnovy nestátních neziskových organizací převádějí na účet 963 – Účet výsledku hospodaření.	Náklady a výnosy se podle směrné účtové osnovy podnikatelů převádějí na účet 710 – Účet zisků a ztrát.
Zůstatky aktivních a pasivních účtů se podle směrné účtové osnovy nestátních neziskových organizací převádějí na účet 962 – Konečný účet rozvážný.	Zůstatky aktivních a pasivních účtů se podle směrné účtové osnovy podnikatelů převádějí na účet 702 – Konečný účet rozvážný.

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že nestátní neziskové organizace používají účet 963 – Účet výsledku hospodaření a účet 962 – Konečný účet rozvážný, oproti tomu podnikatelé používají účet 710 – Účet zisků a ztrát a účet 702 – Konečný účet rozvážný.

Na základě Konečného účtu rozvážného a Účtu výsledku hospodaření účetní jednotka může sestavit účetní závěrku. Konečný účet rozvážný je podkladem pro sestavení rozvahy. Účet výsledku hospodaření je podkladem pro sestavení výkazu zisku a ztráty.

3.2 Účetní závěrka

3.2.1 Podstata účetní závěrky

Účetní závěrku tvoří souhrn přehledně uspořádaných informací, které vytvářejí základ pro orientaci uživatelů o finanční pozici účetní jednotky, o objemu aktiv a pasiv, nákladů a výnosů, z nichž je financována, přírůstcích a úbytcích těchto položek. Forma účetní závěrky je dána účetními výkazy, které představují přehledně, systematicky a jednotně uspořádané tabulky. Účetní závěrka je veřejným dokumentem, ze kterého čerpají informace nejen akcionáři nebo investoři, ale i obchodní partneři, státní orgány, bankovní instituce apod. Vykazované informace se v účetní závěrce uvádějí v peněžních jednotkách české měny a vyjadřují se v tisících Kč.

Způsoby zveřejňování účetní závěrky

Účetní závěrku jsou povinny zveřejňovat účetní jednotky, které se zapisují do obchodního rejstříku, nebo ty, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis. Účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku v rozsahu v jakém byla sestavena.³⁵

Účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku po jejím ověření auditorem a po schválení k tomu příslušným orgánem, a to ve lhůtě do 30 dnů od splnění obou uvedených podmínek.³⁶

3.2.2 Obsah účetní závěrky

Účetní závěrka je nedílný celek, jehož součástí jsou:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha.

Účetní závěrka může zahrnovat přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu. Vybrané účetní jednotky sestavují tyto výkazy vždy, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě kritéria uvedená v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví - § 20 odst. 1 písm. a) bodech 1 a 2.³⁷

³⁵ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví - § 21a odst. 1

³⁶ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví - § 21a odst. 2

³⁷ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví - § 18 odst. 1

Každá účetní závěrka musí obsahovat minimálně tyto identifikační údaje, aby bylo zřejmé, za kterou účetní jednotku je sestavena:

- obchodní firmu – název účetní jednotky,
- sídlo účetní jednotky,
- identifikační číslo,
- právní formu účetní jednotky,
- předmět nebo účel podnikání, pro který byla účetní jednotka založena,
- rozvahový den,
- okamžik sestavení účetní závěrky,
- podpisový záznam statutárního orgánu.

3.2.3 Rozvaha

Obsah a přesné vymezení jednotlivých položek rozvahy jsou stanoveny ve vyhlášce č. 504/2002 Sb. § 7 – 25.

Rozvaha je účetní výkaz, v němž účetní jednotka vykazuje stav svého majetku a jiných aktiv, vlastního jmění, závazků a jiných pasiv. Rozvahou rozumíme výkaz vypovídající zejména o finanční pozici účetní jednotky. Jedná se o statický výkaz, jenž zobrazuje konečné stavy aktiv a pasiv k určitému okamžiku.

V rozvaze se dále uvádějí položky aktiv v hodnotě neupravené o opravné položky a oprávky, tj. v brutto hodnotě. Opravné položky a oprávky k příslušným aktivům se uvedou v aktivech rozvahy v záporných hodnotách.³⁸ Na rozdíl od podnikatelů, kde se opravné položky a oprávky uvádějí ve zvláštním sloupci korekce.³⁹

Při sestavování rozvahy a poté při využívání informací z rozvahy je nutné dbát na to, aby byly informace v ní uvedené srovnatelné. Jestliže jsou informace za běžné a minulé účetní období nesrovnatelné, vzniká požadavek komentovat rozdíly v příloze účetní závěrky.

Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu

Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu zahrnuje pouze položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi, pokud jedna položka rozvahy obsahuje

³⁸ Vyhláška č. 504/2002 Sb. § 5 odst. 1

³⁹ Vyhláška č. 500/2002 Sb. § 4 odst. 4

několik účtových skupin a v rámci skupiny bude existovat několik skupinových účtů, pak bude položka rozvahy úhrnem mezisoučtů příslušných účtových skupin.⁴⁰

Rozdíly mezi rozvahou sestavovanou u nestátních neziskových organizací a podnikatelů

V následujících tabulkách jsem uvedla hlavní rozdíly v položkách rozvahy u nestátních neziskových organizací a podnikatelů. V tabulkách č. 3. 4, 3. 5, 3. 6 a 3. 7 jsem se zabývala aktivy a v tabulkách č. 3. 8, 3. 9, 3. 10 jsem se zaměřila na pasiva.

Tabulka. č. 3. 4 - Aktiva rozvahy – Pohledávky za upsaný základní kapitál

Položka výkazu	Vyhláška č. 504/2002 Sb.	Vyhláška č. 500/2002 Sb.
Pohledávky za upsaný základní kapitál	Výkaz neobsahuje tuto položku.	Výkaz obsahuje tuto položku.

Tabulka č. 3. 5 - Aktiva rozvahy – Dlouhodobý majetek

Položka výkazu	Vyhláška č. 504/2002 Sb.	Vyhláška č. 500/2002 Sb.
Dlouhodobý nehmotný majetek		
Zřizovací výdaje	Výkaz neobsahuje tuto položku.	Výkaz obsahuje tuto položku.
Goodwill	Výkaz neobsahuje tuto položku.	Výkaz obsahuje tuto položku.
Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	Výkaz obsahuje tuto položku. Položka obsahuje nehmotný majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a ocenění jedné položky je v částce 7 000 Kč a vyšší a nepřevyšuje částku 60 000 Kč, který byl pořízen nejpozději do 31. 12. 2002, a to až do doby vyřazení. ⁴¹	Výkaz neobsahuje položku s tímto názvem. U podnikatelů se drobný majetek účtuje většinou ihned do nákladů.
Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	Výkaz obsahuje tuto položku.	Výkaz obsahuje tuto položku, pod názvem Jiný dlouhodobý nehmotný majetek.

⁴⁰ Vyhláška č. 504/2002 Sb. § 5 odst. 4

⁴¹ Vyhláška č. 504/2002 Sb. § 7 odst. 5

Položka výkazu	Vyhláška č. 504/2002 Sb.	Vyhláška č. 500/2002 Sb.
Dlouhodobý hmotný majetek		
Umělecká díla, předměty a sbírky	Výkaz obsahuje tuto položku.	Výkaz neobsahuje samostatnou položku s tímto názvem. Umělecká díla (která nejsou součástí stavby), předměty a sbírky se zařazují do položky Jiný dlouhodobý hmotný majetek.
Základní stádo a tažná zvířata	Výkaz obsahuje tuto položku.	U podnikatelů je položka s názvem Dospělá zvířata a jejich skupiny.
Drobný dlouhodobý hmotný majetek	Výkaz obsahuje tuto položku Movité věci, jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok a ocenění jedné položky je vyšší než 3 000 Kč a nepřesahuje částku 40 000 Kč, majetek byl pořízen nejpozději 31. 12. 2002, a to až do doby vyřazení. ⁴²	Výkaz neobsahuje položku s tímto názvem. U podnikatelů se drobný majetek většinou účtuje ihned do nákladů.
Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	Výkaz obsahuje tuto položku.	Výkaz obsahuje tuto položku, ale pod názvem Jiný dlouhodobý hmotný majetek.
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	Výkaz neobsahuje tuto položku.	Výkaz obsahuje tuto položku.
Dlouhodobý finanční majetek		
Podíly v ovládaných a řízených osobách, Podíly v osobách pod podstatným vlivem, Dluhové cenné papíry držené do splatnosti	Výkaz obsahuje tyto položky.	Výkaz neobsahuje položky pod tímto názvem. Podíly a dluhové cenné papíry držené do doby splatnosti se zařazují do položek Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem a Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly.
Půjčky organizačním složkám, Ostatní dlouhodobé půjčky	Výkaz obsahuje tyto položky.	Výkaz neobsahuje položky pod tímto názvem. Půjčky se zde zařazují do položky Půjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv.

⁴² Vyhláška č. 504/2002 Sb. § 8 odst. 9

Položka výkazu	Vyhláška č. 504/2002 Sb.	Vyhláška č. 500/2002 Sb.
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	Výkaz neobsahuje tuto položku.	Výkaz obsahuje tuto položku.
Ostatní dlouhodobý finanční majetek	Výkaz obsahuje tuto položku.	Výkaz obsahuje položku, ale pod názvem Jiný dlouhodobý finanční majetek.
Oprávky k dlouhodobému majetku	Výkaz obsahuje tyto položky. Oprávky k dlouhodobému majetku tvoří samostatné položky výkazu rozvahy ve IV. části - Oprávky k dlouhodobého majetku a vykazují se se záporným znaménkem.	Výkaz neobsahuje tyto položky. Oprávky se zohledňují u jednotlivých položek dlouhodobého majetku ve sloupci korekce.

Tabulka č. 3. 6 - Aktiva rozvahy – Oběžný majetek

Položka výkazu	Vyhláška č. 504/2002 Sb.	Vyhláška č. 500/2002 Sb.
Zásoby		
Materiál	Zde se položka nazývá Materiál na skladě.	Zde se položka nazývá Materiál.
Materiál na cestě	Výkaz obsahuje tuto položku.	Výkaz neobsahuje tuto položku.
Nedokončená výroba, Polotovary vlastní výroby	Výkaz má tyto položky odděleně – Nedokončená výroba, Polotovary vlastní výroby.	Nedokončená výroba i polotovary jsou zahrnuty do jedné položky s názvem Nedokončená výroba a polotovary.
Zvířata	Výkaz obsahuje tuto položku.	Výkaz obsahuje položku, ale pod názvem Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.
Zboží	Zde se položka nazývá Zboží na skladě a v prodejnách.	Zde se položka nazývá Zboží.
Zboží na cestě	Výkaz obsahuje tuto položku.	Výkaz neobsahuje tuto položku.

Položka výkazu	Vyhláška č. 504/2002 Sb.	Vyhláška č. 500/2002 Sb.
Pohledávky		
Pohledávky	<p>Položky pohledávek jsou v II. části krátkodobého majetku, nerozdělují se na krátkodobé a dlouhodobé.</p> <p>Patří tady zejména položky Odběratelé, Směnky k inkasu, Pohledávky za zaměstnanci, Daň z příjmů, Daň z přidané hodnoty, Nároky na dotace, Opravná položka k pohledávkám.</p>	Pohledávky se rozdělují na krátkodobé a dlouhodobé.
Krátkodobý finanční majetek		
Pokladna	Výkaz obsahuje tuto položku.	Výkaz obsahuje tuto položku, ale pod názvem Peníze.
Ceniny	Výkaz obsahuje tuto položku.	Výkaz neobsahuje tuto položku samostatně, ale ceniny jsou zahrnuty do položky Peníze.
Majetkové cenné papíry k obchodování, Dluhové cenné papíry k obchodování, Ostatní cenné papíry	Výkaz obsahuje tyto položky.	Výkaz neobsahuje tyto položky samostatně, všechny jsou zahrnuty do řádku Krátkodobé cenné papíry a podíly.

Tabulka č. 3. 7 - Aktiva rozvahy – Jiná aktiva

Položka výkazu	Vyhláška č. 504/2002 Sb.	Vyhláška č. 500/2002 Sb.
Jiná aktiva celkem		
Podle vyhláška č. 500/2002 Sb. se tento oddíl nazývá Časové rozlišení		
Komplexní náklady příštích období	Výkaz neobsahuje tuto položku, protože ani směrná účtová osnova nestátních neziskových organizací neobsahuje účet 382 – Komplexní náklady příštích období.	Výkaz obsahuje tuto položku.
Kursově rozdíly aktivní	Výkaz obsahuje tuto položku.	Výkaz neobsahuje tuto položku.

Z výše uvedených tabulek vyplývá, že nestátní neziskové organizace nepoužívají následující položky výkazu rozvaha – Pohledávky za upsaný základní kapitál, Zřizovací výdaje, Goodwill, Oceňovací rozdíl k nabytému majetku, Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek a Komplexní náklady příštích období. Dalším velkým rozdílem je, že nestátní neziskové organizace nemají v rozvaze sloupec korekce a oprávek se u nich zapisují do příslušných řádků, v části týkající se oprávek, se záporným znaménkem. U podnikatelů v rozvaze nenalezneme následující položky – Drobný dlouhodobý hmotný majetek, Drobný dlouhodobý nehmotný majetek, Materiál na cestě, Zboží na cestě, Oprávky k dlouhodobému majetku, které jsou uvedeny ve sloupci korekce, a Kursové rozdíly aktivní.

Tabulka č. 3. 8 - Pasiva rozvahy – Vlastní zdroje

Položka výkazu	Vyhláška č. 504/2002 Sb.	Vyhláška č. 500/2002 Sb.
Vlastní zdroje Podle vyhlášky 500/2002 Sb. se tento oddíl jmenuje Vlastní kapitál		
Vlastní jmění	Výkaz obsahuje tuto položku.	Výkaz obsahuje položku pod názvem Základní kapitál, který obsahuje Základní kapitál, Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly, Změny základního kapitálu.
Fondy	Výkaz obsahuje tuto položku.	Výkaz neobsahuje tuto položku, ale obsahuje položky Kapitálové fondy, Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku.
Oceňovací rozdíly z přecenění finančního majetku a závazků	Výkaz obsahuje tuto položku.	Výkaz neobsahuje položku s tímto názvem, ale obsahuje položku Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků, která je zahrnuta do části Kapitálové fondy.
Účet výsledku hospodaření	Výkaz obsahuje tuto položku.	Zde se tato položka nazývá Výsledek hospodaření běžného účetního období.
Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení	Výkaz obsahuje tuto položku.	Zde se tato položka nazývá Výsledek hospodaření minulých let.

Položka výkazu	Vyhláška č. 504/2002 Sb.	Vyhláška č. 500/2002 Sb.
Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let	Výkaz má jednu položku s tímto názvem.	Výkaz má tyto dvě položky odděleně - Nerozdělený zisk minulých let a Neuhrazená ztráta minulých let.

Tabulka č. 3. 9 - Pasiva rozvahy - Cizí zdroje

Položka výkazu	Vyhláška č. 504/2002 Sb.	Vyhláška č. 500/2002 Sb.
Rezervy	Výkaz obsahuje tuto položku – patří zde pouze zákonné rezervy.	Výkaz obsahuje tuto položku – patří zde zákonné rezervy, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na daň z příjmů, ostatní rezervy.
Dlouhodobé závazky		
Dlouhodobé bankovní úvěry	Výkaz obsahuje tuto položku.	Výkaz obsahuje tuto položku, ale je zařazena v části Bankovní úvěry a výpomoci.
Závazky z pronájmu	Výkaz obsahuje tuto položku.	Výkaz neobsahuje tuto položku.
Ostatní dlouhodobé závazky	Výkaz obsahuje tuto položku.	Výkaz obsahuje položku pod názvem Jiné závazky.
Odložený daňový závazek	Výkaz neobsahuje tuto položku.	Výkaz obsahuje tuto položku.
Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba, Závazky – podstatný vliv, Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	Výkaz neobsahuje tyto položky.	Výkaz obsahuje tyto položky.
Krátkodobé závazky		
Dodavatelé, Směnky k úhradě, Ostatní závazky	Výkaz obsahuje tyto položky.	Všechny tyto položky jsou zahrnuty do položky Závazky z obchodních vztahů.
Přijaté zálohy	Výkaz obsahuje tuto položku.	Výkaz obsahuje tuto položku, ale pod názvem Krátkodobé přijaté zálohy.
Zaměstnanci, Ostatní závazky vůči zaměstnancům	Výkaz obsahuje tyto položky.	Tyto dvě položky jsou zahrnuty do položky Závazky k zaměstnancům.

Položka výkazu	Vyhláška č. 504/2002 Sb.	Vyhláška č. 500/2002 Sb.
Daň z příjmů, Ostatní přímé daně, Daň z přidané hodnoty, Ostatní daně a poplatky, Závazky ze vztahu k státnímu rozpočtu, Závazky ze vztahu k rozpočtu orgánů územních samosprávných celků	Výkaz obsahuje tyto položky.	Všechny tyto položky jsou zahrnuty do položky Stát - daňové závazky a dotace.
Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a podílů, Závazky k účastníkům sdružení, Závazky z pevných termínovaných operací a opcí	Výkaz obsahuje tyto položky.	Výkaz neobsahuje tyto položky. Závazky k účastníkům sdružení – v řádku Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení.
Krátkodobé bankovní úvěry, Eskontní úvěry	Výkaz obsahuje tyto položky.	Výkaz obsahuje tyto položky, ale zařazují se zde do části Bankovní úvěry a výpomoci.
Vydané krátkodobé dluhopisy	Výkaz obsahuje tuto položku.	Výkaz obsahuje tuto položku pod názvem Vydané dluhopisy.
Vlastní dluhopisy	Výkaz obsahuje tuto položku.	Výkaz neobsahuje tuto položku.
Ostatní krátkodobé finanční výpomoci	Výkaz obsahuje tuto položku.	Výkaz obsahuje tuto položku, ale pod názvem Krátkodobé finanční výpomoci

Tabulka č. 3.10 - Pasiva rozvahy – Jiná pasiva

Položka výkazu	Vyhláška č. 504/2002 Sb.	Vyhláška č. 500/2002 Sb.
Jiná pasiva celkem		
Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. se tento oddíl jmenuje Časové rozlišení		
Kursově rozdíly pasivní	Výkaz obsahuje tuto položku.	Výkaz neobsahuje tuto položku.

Struktura pasiv u nestátních neziskových organizací a podnikatelů se liší především tím, že některé položky v rozvaze podnikatelů jsou shrnuty v jednom řádku např. Závazky z obchodních vztahů nebo řádek Stát – daňové závazky a dotace, který zahrnuje všechny

závazky a dotace týkající se státu. U nestátních neziskových organizací do položky Rezervy mohou být zahrnuty pouze zákonné rezervy a do opravných položek mohou být zahrnuty pouze zákonné opravné položky týkající se pohledávek. Podnikatelé také ve výkazu rozvaha nemají položku Kursové rozdíly pasivní.

3.2.4 Výkaz zisku a ztráty

Obsah a přesné vymezení jednotlivých položek výkazu zisku a ztráty jsou stanoveny ve vyhlášce č. 504/2002 Sb. § 26, § 27 a § 28. Základní členění výkazu zisku a ztráty podle vyhlášky č. 504/2002 Sb. jsem uvedla v Příloze č. 1.

Ve výkazu zisku a ztráty se k rozvahovému dni uvádějí zůstatky syntetických účtů nákladů a výnosů rozdělené na hlavní činnost a hospodářskou činnost. Výsledek hospodaření před zdaněním a výsledek hospodaření po zdanění se uvede samostatně za hlavní činnost a samostatně za hospodářskou činnost. Za účetní jednotku jako celek se dílčí výsledky hospodaření sumarizují.⁴³

Výkaz zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu

Výkaz zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu zahrnuje pouze položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi. Sumy jednotlivých nákladových a výnosových položek vzniknou sumarizací skupinových účtů v rámci účtových skupin.⁴⁴

Rozdíly mezi nestátními neziskovými organizacemi a podnikateli ve výkazu zisku a ztráty

Nejvýznamnějším rozdílem je, že výkaz zisku a ztráty se u podnikatelů rozděluje do tří částí na provozní, finanční a mimořádnou. Tzn., že výsledek hospodaření se počítá zvlášť a vzniknou tři dílčí výsledky hospodaření – **provozní, finanční a mimořádný** – které se na závěr sumarizují, a tím se získá celková položka výsledku hospodaření nazvaná Výsledek hospodaření za účetní období. **U nestátních neziskových organizací se výkaz zisku a ztráty člení do dvou částí, na hlavní a hospodářskou, podle typu činnosti. U jednotlivých položek výkazu se následně sečte hlavní a hospodářská činnost, a tím se stanoví celková výše dané položky. Výsledky hospodaření za účetní období se u nestátních neziskových člení podle hlavní a hospodářské činnosti.**

⁴³ Vyhláška č. 504/2002 Sb. § 6

⁴⁴ Vyhláška č. 504/2002 Sb. § 6 odst. 2

3.2.5 Příloha

Předepsaný obsah a uspořádání přílohy můžeme nalézt ve vyhlášce č. 504/2002 Sb. § 29 a § 30.

Příloha obsahuje zejména informace o:

- účetní jednotce, jejím sídle, názvu, právní formě, hlavní a hospodářské činnosti, statutárních orgánech a organizačních složkách,
- zakladatelích, zřizovatelích, vkladech,
- účetním období, účetních metodách, způsobu zpracování účetních záznamů,
- každé významné události, která se stala mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky,
- výsledku hospodaření v členění podle hlavní a hospodářské činnosti a pro účely daně z příjmů,
- způsobu zjištění základu daně z příjmů, použitých daňových úlevách a způsobech užití prostředků v běžném účetním období,
- rozdílech mezi daňovou povinností připadající na běžné nebo minulé účetní období a již zaplacenou daní v těchto účetních obdobích jen v případě, že je tento rozdíl významný,
- přehled o poskytnutých a přijatých darech, dárcích a příjemcích těchto darů,
- přehled o veřejných sbírkách,
- způsobu vypořádání výsledku hospodaření z předcházejících účetních období, zejména rozdělení zisku.⁴⁵

Rozdíly mezi nestátními neziskovými organizacemi a podnikateli ve výkazu příloha

Nestátní neziskové organizace v příloze uvedou údaje podle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví - § 18 odst. 2 a údaje, jimiž vysvětlují a doplňují informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Nestátní neziskové organizace sestavují přílohu s ohledem na zvláštní předpisy.⁴⁶ Tzn. zvláštní zákony, které upravují činnost nestátních neziskových organizací. Podnikatelé se řídí zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví a vyhláškou č. 500/2002 Sb.

⁴⁵ Vyhláška č. 504/2002 Sb. § 30 odst. 1

⁴⁶ Vyhláška č. 500/2002 Sb. § 29 odst. 2

4. Ověření účetní závěrky auditorem

4.1 Obecné principy auditu

Audit účetní závěrky je nezávislé posouzení její správnosti, účetních výkazů a vyjádření názoru na to, zda výkazy podávají věrný a poctivý obraz o finanční a majetkové situaci dané účetní jednotky a o výsledku hospodaření za sledované období.

Základní prameny, které upravují provedení auditu a výkon auditorské činnosti:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů,
- auditorské standardy vydávané Komorou auditorů České republiky,
- mezinárodní auditorské standardy.

Dalšími prameny jsou Metodická pomůcka pro audit nevýdělečných organizací a Auditorská směrnice č. 55 – Audit nevýdělečných organizací. Tyto dva zdroje již neplatí, ale auditoři je při své činnosti stále využívají.

Předmětem auditu mohou být:

- *účetní závěrka* – rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu,
- *konsolidovaná účetní závěrka* – účetní závěrka, která se sestavuje za skupinu kapitálově propojených účetních jednotek,
- *výroční zpráva* – obsahuje základní údaje o účetní jednotce a její činnosti, informace o výzkumu a vývoji, ale také účetní závěrku a zprávu auditora.

Základní složky auditu

Základní principy, kterými se při své činnosti auditoři řídí, jsou stanoveny zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších novel a směrnic vydaných Komorou auditorů České republiky. Z těchto právních norem vyplývá, že audit účetních jednotek zahrnuje dvě základní složky, a to **finanční audit** a **výkonnostní audit**.

Výkon auditorské činnosti

Hlavním úkolem auditora je posoudit účetní závěrku, hospodářský výsledek a výkazy sestavované při účetní závěrce. Výsledkem auditorské činnosti je zpráva auditora, ve které auditor shrne a zhodnotí závěry vyplývající ze získaných informací. Podle české legislativy k podmínkám pro výkon auditorské činnosti patří odbornost (vysokoškolské vzdělání, auditorská zkouška a slib auditora), praktická zkušenost (tzn. tři roky praxe), bezúhonnost a způsobilost k právním úkonům – zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech - § 4 odst. 1.

Povinnost ověření účetní závěrky auditorem

V tabulce č. 4. 1 jsem uvedla, které z nestátních neziskových organizací mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem.

Tabulka č. 4. 1 - Povinnost ověření účetní závěrky auditorem

Typ účetní jednotky	Podmínky pro ověření účetní závěrky auditorem
Nestátní neziskové organizace	
Politické strany a politická hnutí	Povinnost ověření účetní závěrky auditorem vyplývá ze zákona č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů. Politické strany a politická hnutí musí mít roční účetní závěrku ověřenou auditorem vždy.⁴⁷
Občanské sdružení	Činnost občanských sdružení upravuje zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů. Občanské sdružení nemají ze zákona povinnost mít roční účetní závěrku ověřenou auditorem.
Círky a náboženské společnosti	Povinnost ověření účetní závěrky auditorem vyplývá ze zákona č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech, ve znění pozdějších předpisů. Účetní závěrku ověřenou auditorem musí mít účelová zařízení, do jejichž majetku byl vložen majetek státu nebo obce nebo která používají majetek státu nebo obce nebo jsou příjemci dotací z veřejných rozpočtů.⁴⁸
Zájmová sdružení právnických osob	Činnost zájmových sdružení právnických osob upravuje zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník - § 20 f – 20 j. Občanská sdružení nemají ze zákona povinnost ověření účetní závěrky auditorem.

⁴⁷ Zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích - § 18 odst. 1

⁴⁸ Zákon č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech - § 16a odst. 5 písm. c)

Typ účetní jednotky	Podmínky pro ověření účetní závěrky auditorem
Organizace s mezinárodním prvkem	Činnost organizací s mezinárodním prvkem upravuje zákon č. 116/1985 Sb., o podmínkách činnosti organizací s mezinárodním prvkem v Československé socialistické republice, ve znění pozdějších předpisů. Organizace s mezinárodním prvkem nemají ze zákona povinnost ověření účetní závěrky auditorem.
Veřejné vysoké školy	Činnost veřejných vysokých škol upravuje zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, ve znění pozdějších předpisů. Z tohoto zákona vyplývá, že veřejné vysoké školy nemají ze zákona povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Výroční zpráva obsahuje výrok auditora, pokud byla účetní závěrka ověřena auditorem.
Obecně prospěšná společnost	Povinnost ověření účetní závěrky auditorem je u obecně prospěšné společnosti určena zákonem č. 248/1995 Sb., obecně prospěšných společnostech. Tento zákon stanoví, že roční účetní závěrku musí mít ověřenou auditorem ty obecně prospěšné společnosti, které splňují následující podmínky: <ul style="list-style-type: none"> ➤ jsou příjemci dotací nebo jiných příjmů ze státního rozpočtu, z rozpočtu obce, případně z rozpočtu jiného územního orgánu nebo od státního fondu, jejichž celkový objem přesáhne v účetním období, za něž je účetní závěrka sestavována, 1 000 000 Kč, ➤ výše čistého obrátu překročila 10 000 000 Kč.⁴⁹
Nadace	Povinnost ověření účetní závěrky auditorem je u nadace a nadačního fondu stanovena zákonem č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech. Nadace musí mít roční účetní závěrku ověřenou auditorem vždy. ⁵⁰
Nadační fond	Povinnost ověření účetní závěrky auditorem je u nadace a nadačního fondu stanovena zákonem č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech. Nadační fond musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem za těchto podmínek: <ul style="list-style-type: none"> ➤ úhrn celkových nákladů nebo výnosů vykazovaných nadačním fondem převyší 3 000 000 Kč, ➤ majetek nadačního fondu je vyšší než 3 000 000 Kč.⁵¹

⁴⁹ Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech - § 19 odst. 2

⁵⁰ Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech - § 24 odst. 2

⁵¹ Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech - § 24 odst. 2

Typ účetní jednotky	Podmínky pro ověření účetní závěrky auditorem
Podnikatelé	
Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví stanoví, které účetní jednotky mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem.	
Základními kritérii pro ověření účetní závěrky jsou: <ul style="list-style-type: none"> ➤ celková aktiva jsou vyšší než 40 000 000 Kč, ➤ roční úhrn čistého obrátu je vyšší než 80 000 000 Kč, ➤ průměrný přepočtený stav zaměstnanců je větší než 50. <p>Akciové společnosti musí ke konci rozvahového dne splňovat alespoň jedno ze tří výše uvedených kritérií, ostatní obchodní společnosti musí dosáhnou alespoň dvou nebo tří kritérií. Stejně podmínky jako obchodní společnosti mají také zahraniční a fyzické osoby.⁵²</p>	

Z výše uvedené tabulky tedy vyplývá, že politické strany a politická hnutí, společně s nadacemi, musí mít účetní závěrku auditorem ověřenou vždy. Občanská sdružení, zájmová sdružení právnických osob, organizace s mezinárodním prvkem a veřejné vysoké školy nemají ze zákona povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Círky a náboženské společnosti, obecně prospěšná společnost, nadační fond a podnikatelé mají povinnost ověření účetní závěrky za určitých podmínek, které jsou zmíněny v tabulce č. 4. 1.

4.2 Zpráva auditora

Zpráva auditora shrne a zhodnotí závěry a výsledky plynoucí z informací získaných během auditu, posoudí zda byla účetní závěrka sestavena podle platných zákonů a účetních předpisů. Zpráva se následně projednává se statutárním a dozorčím orgánem účetní jednotky a předává v souladu s podmínkami smlouvy.

Zpráva auditora by měla obsahovat:

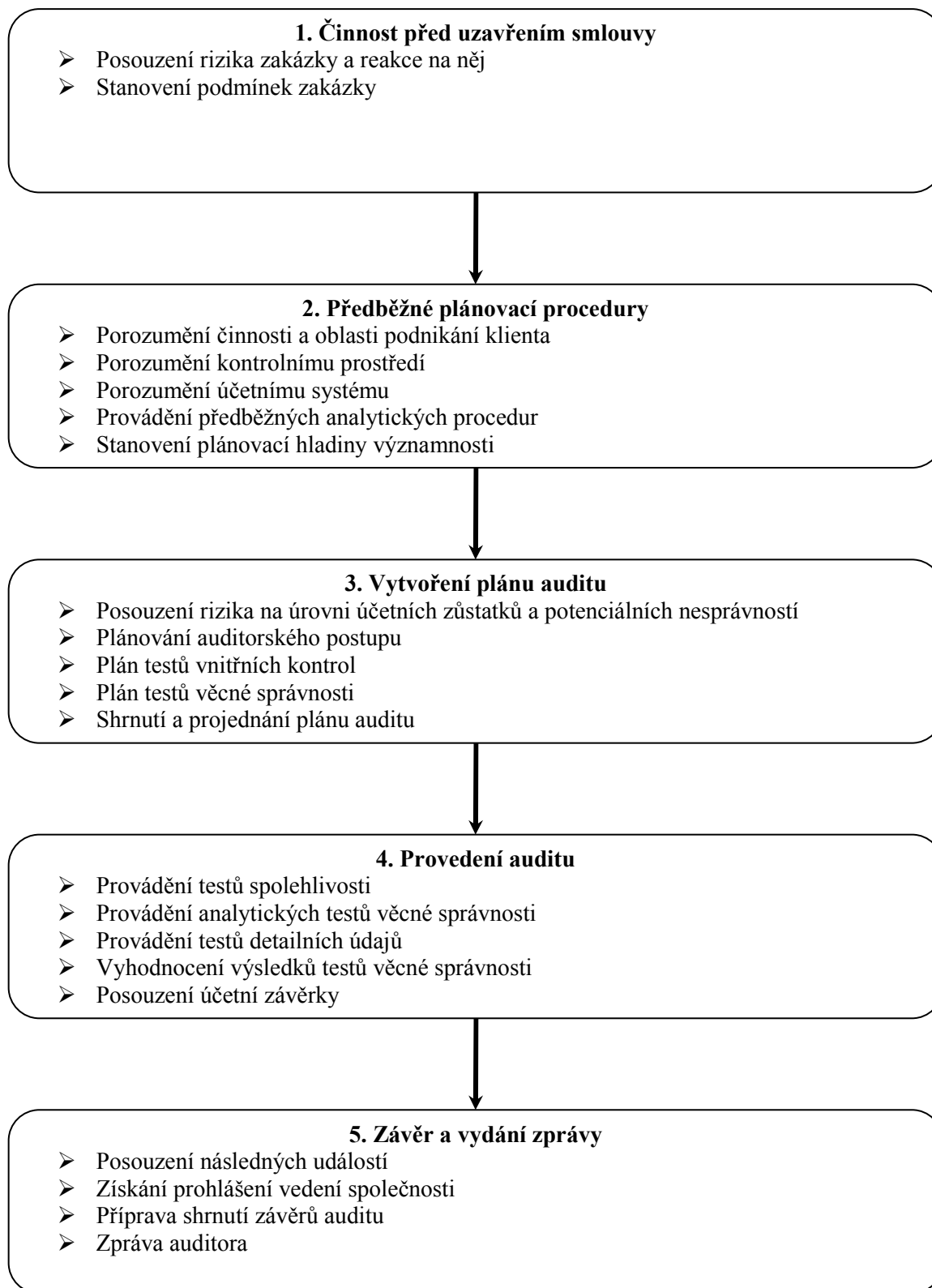
- *Název* - musí být jasné, že se jedná o nezávislého auditora, např. Zpráva nezávislého auditora.

⁵² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví - § 20 odst. 1 písm. a) - c)

- *Příjemce* - příjemcem je většinou vedení účetní jednotky, jejíž účetní závěrka podléhá auditu, např. Správní rada Nadace MEDVÍDEK Praha.
- *Úvodní odstavec* - v tomto odstavci je důležité vymezit obecné údaje o účetní jednotce a skutečnost, že tato účetní závěrka byla auditorem skutečně ověřena. V úvodním odstavci je uveden název jednotlivých účetních výkazů, ze kterých se účetní závěrka skládá, datum, k němuž je účetní závěrka sestavena a období, které zahrnuje.
- *Odpovědnost statutárního orgánu účetní jednotky za účetní závěrku* - zde je vyjádřena odpovědnost účetní jednotky za sestavenou účetní závěrku, za volbu a uplatnění vhodných účetních zásad.
- *Odpovědnost auditora* – úkolem auditora je vydat výrok v souladu s mezinárodními auditorskými standardy, přičemž tento výrok auditor vydal na základě získaných dostatečných a vhodných informací pro formulaci výroku.
- *Výrok auditora* - součástí výroku auditora musí být potvrzení, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace účetní jednotky. **Existují čtyři základní typy výroků auditora – výrok bez výhrad, výrok s výhradou, záporný výrok a odmítnutí výroku.**
- *Podpis auditora* - podpisem auditora se rozumí název auditorské firmy, nebo jméno auditora či obojí, např. KKK Audit, s. r. o., Ing. Jana Nováková, osvědčení Komory auditorů České republiky č. 2091.
- *Datum zprávy auditora* - datum nejdříve ke dni, kdy auditor získal dostatečné důkazní informace, na jejichž základě je schopen zformulovat svůj výrok k účetní závěrce.
- *Sídlo auditora* - jedná se o místo, kde auditor vykonává svoji praxi.

4.3 Provedení auditu

Obrázek č. 4. 1 - Schéma fází auditorského postupu⁵³



⁵³ HAKALOVÁ, J. *Účetní závěrka a auditing*. 1. vyd. Brno: Tribun EU, 2010. s. 108.

4.3.1 Specifika auditu u obecně prospěšné společnosti

Předmětem finančního auditu u obecně prospěšné společnosti může být především:

- ověření účetní závěrky,
- ověření přílohy účetní závěrky,
- ověření výroční zprávy,
- zachování účelu, pro který byla obecně prospěšná společnost založena.

Hlavními specifiky, na které se auditor musí zaměřit, jsou:

- hospodářský výsledek obecně prospěšné společnosti musí být použit pro poskytování veřejně prospěšných služeb, a ne ve prospěch zakladatelů, zaměstnanců nebo členů statutárních orgánů – **zákon č. 248/1995 Sb. - § 2 odst. 1 písm. c,**
- název obecně prospěšné společnosti musí obsahovat označení „obecně prospěšná společnost“ nebo jeho zkratku „o. p. s.“ Jiné osoby nesmějí ve svém názvu nebo obchodní firmě toto označení používat – **zákon č. 248/1995 Sb. - § 2 odst. 2**
- dozorčí rada je nejméně tříčlenná a počet jejích členů musí být dělitelný třemi – **zákon č. 248/1995 Sb. - § 15 odst. 2,**
- kromě obecně prospěšných služeb, k jejichž poskytování byla organizace založena, obecně prospěšná společnost může vykonávat i jiné činnosti – např. doplňkovou činnost za podmínky, že doplňkovou činností bude dosaženo účinnějšího využití majetku a zároveň tím nebude ohrožena kvalita, rozsah a dostupnost obecně prospěšných služeb – **zákon č. 248/1995 Sb. - § 17 odst. 1,**
- nesmí se účastnit na podnikání jiných osob – **zákon č. 248/1995 Sb. - § 17 odst. 2,**
- hospodářský výsledek po zdanění se celý převádí do rezervního fondu – **zákon č. 248/1995 Sb. - § 17 odst. 3 – podle zákona č. 231/2010 Sb., zákon, kterým se mění zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů se tento paragraf zrušuje,**
- obecně prospěšná společnost je povinna ve svém účetnictví důsledně oddělit náklady a výnosy spojené s doplňkovými činnostmi, náklady a výnosy spojené s obecně prospěšnými službami a náklady a výnosy nepatřící do předchozích skupin a spojené se správou obecně prospěšné společnosti – **zákon č. 248/1995 Sb. § 19 odst. 1,**

- obecně prospěšná společnost vypracovává a zveřejňuje výroční zprávu v termínu, který stanoví správní rada, nejpozději však do šesti měsíců po skončení účetního období – **zákon č. 248/1995 Sb. - § 20 odst. 1,**
- výroční zpráva musí obsahovat celkový objem nákladů v členění na náklady vynaložené pro plnění obecně prospěšných služeb, pro plnění doplňkových činností a na vlastní činnost obecně prospěšné společnosti, včetně výše nákladů na mzdu ředitele a na odměny členů správní rady a členů dozorčí rady – **zákon č. 248/199 Sb. - § 21 odst. 1 písm. f),**
- veřejné sbírky musí být v souladu se zákonem č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách,
- pokud obecně prospěšná společnost poruší ustanovení zákona č. 248/1995 Sb. § 2, 17 a 20, pozbývá pro rok, v němž k porušení došlo, daňová zvýhodnění stanovená tímto zákonem, zákonem o daních z příjmů a zákonem o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti. Dále pozbývá pro následující zdaňovací období po roce, v němž k porušení došlo, daňová zvýhodnění stanovená tímto zákonem a zákonem o dani z nemovitostí – **zákon č. 248/1995 Sb. - § 22.**

Specifika auditu u obecně prospěšné společnosti – Chaloupky o. p. s., školská zařízení pro zájmové a další vzdělávání

K praktické analýze specifík auditu u obecně prospěšné společnosti jsem si zvolila organizaci Chaloupky o. p. s., školská zařízení pro zájmové a další vzdělávání (dále jen Chaloupky o. p. s.). Analyzovala jsem údaje z výroční zprávy 2009, kterou naleznete v Příloze č. 2. Z této zprávy jsem čerpala podstatné informace, které se týkají především poslání obecně prospěšné společnosti, její činnosti a zprávy auditora.

Celou výroční zprávu Chaloupky o. p. s. naleznete na internetové stránce www.chaloupky.cz⁵⁴

Organizace Chaloupky o. p. s. vykonává činnost školského zařízení pro zájmové a další vzdělávání v souladu se školským zákonem. Odpovědný auditor Ing. Dana Weidová (číslo osvědčení 1801) ověřovala rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přílohu a výroční zprávu organizace Chaloupky o. p. s. za účetní období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009. **Výrok bez výhrad, výše uvedeného auditora zastupující společnost Weida, s. r. o. (číslo osvědčení**

⁵⁴ http://www.chaloupky.cz/dokumenty/012/zprava_o_cinnosti_chaloupky_2009_10.pdf

KA ČR 220), zněl následovně: „Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace společnosti Chaloupky o. p. s., školská zařízení pro zájmové a další vzdělávání k 31. prosinci 2009 a nákladů, výnosů a výsledku jejího hospodaření za rok 2009 v souladu s českými účetními předpisy.“

U obecně prospěšné společnosti je nutné splňovat určité podmínky, aby mohl auditor vydat výrok bez výhrad. V následující tabulce č. 4. 2 jsem tato specifika vymezila a stanovila jsem, zda je obecně prospěšná společnost Chaloupky o. p. s. splňuje.

Vycházela jsem z údajů, které naleznete v Příloze č. 2 – Výroční zpráva 2009 Chaloupky o. p. s.

Tabulka č. - 4. 2 Chaloupky o. p. s., školská zařízení pro zájmové a další vzdělávání

Kritérium	Podmínka pro splnění	Splněno – ano/ne
Dozorčí rada	Dozorčí rada musí mít min. tři členy a počet jejích členů musí být dělitelný třemi.	Ano Dozorčí rada má tři členy.
Náklady	Náklady na hlavní a vedlejší činnost musí být striktně odděleny.	Ano
Náklady na správu	Musí vést odděleně náklady na správu.	Není ve výroční zprávě zmíněno.
Název	Název obecně prospěšné společnosti musí obsahovat označení „obecně prospěšná společnost“ nebo jeho zkratku „o. p. s.“	Ano Název organizace zní Chaloupky o. p. s., školská zařízení pro zájmové a další vzdělávání.
Výsledek hospodaření	Výsledek hospodaření musí být rozdělen na hlavní a vedlejší činnost.	Ano Výsledek hospodaření: ➤ hlavní činnost -510 tis. Kč., ➤ hospodářská činnost 466 tis. Kč.
	Výsledek hospodaření nesmí být použit ve prospěch jejich zakladatelů, členů orgánů nebo zaměstnanců a musí být použit pro poskytování obecně prospěšných služeb, pro které byla společnost založena.	Ano

Kritérium	Podmínka pro splnění	Splněno – ano/ne
	<p>Výsledek hospodaření se celý převádí do rezervního fondu.</p> <p>Podle zákona č. 231/2010 Sb., zákon, kterým se mění zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů se ustanovení týkající se rezervního fondu zrušuje.</p> <p>Zákon je účinný od 1. ledna 2011, já ověřuji údaje z výroční zprávy za rok 2009, tzn., že v tomto roce bylo toto ustanovení ještě platné.</p>	<p>Ano</p> <p>Výsledek hospodaření za rok 2009: ztráta je uhrazen z rezervního fondu obecně prospěšné společnosti.</p>
Vedlejší činnost	<p>Může vykonávat vedlejší činnost v případě, že bude dosaženo účinnější využití majetku a zároveň tím nebude ohrožena kvalita, rozsah a dostupnost obecně prospěšných služeb.</p>	<p>Ano</p> <p>Vykonává vedlejší hospodářskou činnost – koupě zboží za účelem dalšího prodeje, hostinská činnost, nájem bytových a nebytových prostor. Tato činnost je v souladu ze zákonem č. 248/1995 Sb., § 17.</p>
Veřejná sbírka	<p>Veřejné sbírky musí být v souladu se zákonem č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách.</p>	<p>Ano</p> <p>Účetní jednotka pořádala v účetním období veřejnou sbírku dle zákona č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách. Veřejná sbírka byla řádně vyúčtována. Vyúčtování bylo Krajským úřadem kraje Vysočina odsouhlaseno.</p>
Účast na podnikání jiných osob	<p>Obecně prospěšná společnost se nesmí účastnit na podnikání jiných osob.</p>	<p>Ano</p> <p>Účetní jednotka sama nebo prostřednictvím třetí osoby nedoručí akcie nebo obchodní podíly v žádných společnostech.</p>

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že obecně prospěšná společnost Chaloupky o. p. s. splňuje stanovené specifické podmínky. Při této analýze jsem vycházela pouze z informací uvedených ve výroční zprávě zmíněné organizace.

4.3.2 Specifika auditu u nadace a nadačního fondu

Předmětem finančního auditu je zejména:

- ověření účetní závěrky,
- ověření přílohy účetní závěrky,
- ověření výroční zprávy,
- dodržování účelu, pro který byly nadace nebo nadační fond zřízeny.

Hlavními problematickými oblastmi, na které by se měl auditor zaměřit, jsou:

- součástí názvu nadace musí být označení „nadace“; součástí názvu nadačního fondu musí být označení „nadační fond“; jiné osoby nesmějí ve svém názvu nebo obchodní firmě toto označení používat – **zákon č. 227/1997 Sb. - § 1 odst. 3,**
- celková hodnota nadačního jmění nesmí být nižší než 500 000 Kč a po dobu trvání nadace se nesmí snížit pod tuto hodnotu – **zákon č. 227/1997 Sb. - § 3 odst. 4,**
- správní rada musí mít nejméně tři členy. Počet členů správní rady musí být vždy dělitelný třemi, nestanoví-li nadační listina jinak – **zákon č. 227/1997 Sb. - § 11 odst. 1,**
- dozorčí rada musí být zřízena vždy, jestliže nadační jmění nebo majetek nadačního fondu je vyšší než 5 000 000 Kč – **zákon č. 227/1997 Sb. - § 17 odst. 2,**
- dodržení pravidel pro výši správních nákladů. Důležité je v účetnictví nadace a nadačního fondu vést odděleně od nadačních příspěvků náklady na správu, jejichž výše musí být stanovena v nadační listině nebo statutu a jsou určeny: % z výnosů, % z nadačních příspěvků, % z nadačního jmění nebo majetku nadačního fondu – **zákon č. 227/1997 Sb. - § 21 odst. 2, § 22 odst. 1,**
- nadace nebo nadační fond nesmí vlastním jménem podnikat, s výjimkou pronájmu nemovitostí, pořádání loterií, tombol, veřejných sbírek, kulturních, společenských, sportovních a vzdělávacích akcí. Nadace nebo nadační fond nesmí použít svého majetku k nabytí majetkové účasti na jiných osobách, nestanoví-li zákon jinak – **zákon č. 227/1997 Sb. - § 23 odst. 1**

- peněžní prostředky, které jsou součástí nadačního jmění, není možno půjčovat – **zákon č. 227/1997 Sb. - § 23 odst. 5,**
- dodržení pravidel omezujících podnikatelské aktivity, respektive dodržování omezení podnikání nadace jen na akciové společnosti. Nadace se mohou podílet na podnikání akciových společností, a to za těchto podmínek - celkový rozsah úplatně nabyté majetkové účasti nadace na akciových společnostech nesmí přesáhnout 20 % z majetku nadace po odečtení hodnoty nadačního jmění. Registrované cenné papíry akciových společností může nadace nakupovat a prodávat pouze na veřejných trzích. Obchodní podíl nadace na majetku akciové společnosti nesmí být vyšší než 20 % majetku této akciové společnosti – **zákon č. 227/1997 Sb. - § 23 odst. 7,**
- nadace nebo nadační fond vypracovává výroční zprávu ve lhůtě, kterou stanoví správní rada, popřípadě statut nadace nebo nadačního fondu, nejpozději však do šesti měsíců po skončení hodnoceného období. Hodnoceným obdobím je uplynulý kalendářní rok, popřípadě doba od vzniku nadace nebo nadačního fondu do konce kalendářního roku, v němž nadace nebo nadační fond vznikly, jde-li o první výroční zprávu – **zákon č. 227/1997 Sb. - § 25 odst. 1.**

Specifika auditu u nadace – NADACE ŠKOLA HROU

K praktické analýze specifík auditu u nadace a nadačního fondu jsem si zvolila organizaci NADACE ŠKOLA HROU. Analyzovala jsem údaje z výroční zprávy 2009, kterou naleznete v Příloze č. 3. Z výroční zprávy jsem čerpala podstatné informace, které se týkají především poslání nadace, její činnosti a zprávy auditora.

Celou výroční zprávu naleznete na webové stránce www.nsh.cz.⁵⁵

Organizace NADACE ŠKOLA HROU je zřízena za účelem hledání alternativního využití volného času dětí a mládeže, osvěty a tvorby nových forem zábavného vzdělávání dětí i dospělých a charitativní pomoci seniorům a dlouhodobě nemocným.

Audit provedla firma AT-audit, s. r. o., auditor Ing. Jarmila Bartošová a Jaromír Bartoš. **Výrok auditora ze dne 9. 5. 2010 zní:** „Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace společnosti NADACE ŠKOLA HROU k 31. 12. 2009 a nákladů, výnosů a výsledku jejího hospodaření za rok 2009 v souladu s účetními předpisy platnými v České republice. Výrok auditora tedy zní: Bez výhrad.“

⁵⁵ <http://www.nsh.cz/dokumenty.html>

U nadace je nutné splňovat určité specifické podmínky, aby mohl auditor vydat výrok bez výhrad. V následující tabulce č. 4. 3 jsem tato specifika vymezila a stanovila jsem, zda je organizace NADACE ŠKOLA HROU splňuje.

Tabulka č. 4. 3 - NADACE ŠKOLA HROU

Kritérium	Podmínka pro splnění	Splněno - ano/ne
Název	Součástí názvu musí být označení „nadace.“	Ano NADACE ŠKOLA HROU.
Peněžní prostředky	Peněžní prostředky, které jsou součástí nadačního jmění, není možno půjčovat.	Není zmíněno, že by nadace poskytovala nějaké půjčky.
Správní náklady	Výše správních nákladů musí být stanovena v nadační listině nebo statutu a jsou určeny: % z výnosů, % z nadačních příspěvků, % z nadačního jmění nebo majetku nadačního fondu.	Ano Podíl správní režie v roce 2009 činil 1,08 % k přerozděleným prostředkům. Stanovený limit správní režie je 11 % a ten v roce 2009 nebyl překročen.
Správní rada	Správní rada musí mít nejméně tři členy a počet členů musí být dělitelný třemi.	Ano Správní rada má tři členy.
Účel nadace	Dodržování účelu, pro který byla nadace zřízena.	Ano Za rok 2009 byl účel nadace plněn.
Výše nadačního jmění	Výše nadačního jmění nesmí být nižší než 500 000 Kč.	Ano Výše nadačního jmění: 500 000 Kč.

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že NADACE ŠKOLA HROU splňuje vymezené specifické podmínky, při této analýze jsem vycházela pouze z informací, které jsem našla ve výroční zprávě dané organizace. Ostatní informace nejsou ve výroční zprávě zmíněny.

5. Závěr

Hlavním cílem mé bakalářské práce bylo provést analýzu účetní závěrky a uzávěrky a vyhledat nejvýznamnější rozdíly mezi nestátními neziskovými organizacemi a podnikateli. V kapitole audit bylo mým cílem vymezit specifika auditu u obecně prospěšné společnosti a nadace a nadačního fondu. Tato specifika jsem pak aplikovala na konkrétních organizacích Chaloupky o. p. s. a NADACE ŠKOLA HROU.

Ve druhé kapitole jsem se zabývala obecnými principy činnosti a právní úpravou vybraných nestátních neziskových organizací – obecně prospěšná společnost, nadace a nadační fond, občanské sdružení. Dále jsem zmínila povinnost a rozsah vedení účetnictví. Občanské sdružení může vést podvojný účetnictví (zjednodušený nebo plný rozsah), ale také může vést jednoduché účetnictví. Nadace musí vést účetnictví v plném rozsahu. Obecně prospěšná společnost a nadační fond musí vést účetnictví – zjednodušený nebo plný rozsah. V závěru kapitoly jsem uvedla obecné účetní zásady a zásady a pravidla pro sestavování účetních výkazů.

V další kapitole své práce jsem porovnávala účetní uzávěrku nestátních neziskových organizací a podnikatelů. Zaměřila jsem se především na rozdíly v uzávěrkových operacích a uzavírání účetních knih. Zjistila jsem, že významné rozdíly v uzávěrkových operacích nestátních neziskových organizací a podnikatelů se týkají především tvorby a zaúčtování rezerv a opravných položek. **Nestátní neziskové organizace mohou účtovat pouze o zákonných rezervách a opravných položkách.** Podstatné je také zdůraznit, že nestátní neziskové organizace účtují tvorbu rezerv na příslušné nákladové účty a jejich použití na příslušné výnosové účty. Zatímco podnikatelé účtují tvorbu rezerv, jejich použití nebo zrušení na příslušné nákladové účty. Ostatní uvedené uzávěrkové operace se u nestátních neziskových organizací účtují obdobně jako u podnikatelů. Uzavírání účetních knih se provádí u nestátních neziskových organizací obdobně jako u podnikatelů. Jediným rozdílem jsou jiná čísla a názvy použitých uzávěrkových účtů.

Stěžejní část mé práce se zabývá účetní závěrkou, především rozdíly ve výkazech rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha u nestátních neziskových organizací (vyhláška č. 504/2002 Sb.) a podnikatelů (vyhláška č. 500/200 Sb.). Výkaz rozvaha sestavený podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., má jeden podstatný rozdíl oproti podnikatelům – podnikatelé mají

v rozvaze sloupec korekce, zatímco nestátní neziskové organizace uvádějí opravné položky a oprávky k příslušným aktivům v záporných hodnotách a vykazují se v rozvaze na samostatných řádcích. Dále je důležité zmínit, že rozvaha nestátních neziskových organizací ve srovnání s podnikateli neobsahuje některé položky (např. Goodwill, Zřizovací výdaje).

Podrobnou analýzu rozvahy jsem uvedla v tabulkách 3. 4 – 3. 10.

Výkaz zisku a ztráty se u podnikatelů člení na tři části – provozní, finanční a mimořádná - podle druhu činnosti. Tzn. že výsledek hospodaření se sumarizuje zvlášť za tyto činnosti. Na rozdíl od tohoto se u nestátních neziskových organizací výkaz zisku a ztráty rozděluje do dvou částí – hlavní a hospodářská – podle druhu činnosti. Tzn., že i výsledek hospodaření se člení podle těchto dvou činností.

V poslední části této kapitoly jsem se zabývala předepsaným obsahem a uspořádáním přílohy podle vyhlášky č. 504/2002 Sb.

Čtvrtá kapitola mé bakalářské práce se týká ověření účetní závěrky auditorem. Nejdříve jsem vymezila základní prameny, které upravují audit, základní složky auditu (finanční a výkonnostní audit) a podmínky pro výkon auditorské činnosti.

Dále jsem se zabývala povinností ověření účetní závěrky. Uvedla jsem, které z nestátních neziskových organizací mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem a jaké jsou podmínky pro ověření účetní závěrky u podnikatelů.

V závěru této kapitoly jsem se zaměřila na specifika a provedení auditu u obecně prospěšné společnosti, nadace a nadačního fondu. Nejdříve jsem teoreticky definovala tato specifika a poté jsem je aplikovala na zvolené organizace Chaloupky o. p. s. a NADACE ŠKOLA HROU. Z provedené analýzy vyplynulo, že specifické údaje vycházející z výročních zpráv těchto organizací jsou správné, a proto mohl auditor vydat výrok bez výhrad. Při této analýze jsem vycházela z výročních zpráv – Chaloupky o. p. s. a NADACE ŠKOLA HROU (Přílohy 2 a 3).

Má práce by mohla být příručkou pro auditory, kteří dříve ověřovali účetní závěrku podnikatelů a nyní přecházejí k provádění auditu nestátních neziskových organizací, nebo pro účetní, které přecházejí z účetnictví podnikatelů do účetnictví nestátních neziskových organizací. Také by mohla být přínosem pro osoby, které zakládají nestátní neziskovou organizaci a prozatím se neorientují v jejím účetnictví a účetní závěrce.

Seznam použité literatury

- BOUKAL, P. *Nestátní neziskové organizace (teorie a praxe)*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2009. 303 s. ISBN 978-80-245-1650-9.
- BŘEZINOVÁ, H.; ŠTOHL, P. *Účetní závěrka: výklad a praktické příklady: pro studenty vysokých škol s ekonomickým zaměřením*. 2. vyd. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 2010. 136 s. ISBN 978-80-87314-07-4.
- DUŠEK, J. *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech: snadno a rychle*. 4. vyd. Praha: Grada, 2008. 179 s. ISBN 978-80-247-2386-0.
- HAKALOVÁ, J. *Účetní závěrka a auditing*. 1. vyd. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
- KOČÍ, P.; KABELOVÁ, K.; AUJEZDSKÝ, J.; LERCHOVÁ, S.; NÁHLOVSKÁ, J. *Nevýdělečné organizace 2010*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 316 s. ISBN 978-80-7357-532-8.
- STROUHAL, J. *Účetní závěrka*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 304 s. ISBN 978-80-7357-482-6.
- ŠTEKER, K.; STRUHAŘOVÁ, K. *Audit*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2009. 65 s. ISBN 978-80-7318-846-7.
- URBANCOVÁ, A.; KRYŠKOVÁ, Š. *Účetnictví nevýdělečných organizací A*. 2. vyd. Ostrava: VŠB – Technická univerzita Ostrava, 2008. 232 s. ISBN 978-80-248-1801-6.
- Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník
- Zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích
- Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů
- Zákon č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech
- Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech
- Zákon č. 116/1985 Sb., o podmínkách činnosti organizací s mezinárodním prvkem v Československé socialistické republice
- Zákon č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách
- Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech
- Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

Vyhláška č. 507/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví

České účetní standardy pro podnikatele č. 001 až č. 023

České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 401 až č. 414

www.neziskovky.cz

www.portal.gov.cz

www.businesscenter.cz

www.chaloupky.cz

www.nsh.cz

www.kacr.cz

Seznam zkratek

apod.	a podobně
a. s.	akciová společnost
CP	cenné papíry
č.	číslo
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
D	Dal
DIČ	Daňové identifikační číslo
IČ	Identifikační číslo
KA ČR	Komora auditorů České republiky
Kč	korun českých
MD	Má Dáti
min.	minimálně
např.	například
NŠH	NADACE ŠKOLA HROU
odd.	oddíl
odst.	odstavec
o. p. s.	obecně prospěšná společnost
písm.	písmeno
popř.	popřípadě
r. č.	rodné číslo
roz.	rozená
Sb.	sbírka
správ.	správní
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
tis.	tisíc
tj.	to je
tzn.	to znamená
tzv.	takzvaně

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2002 Sb. – autorský zákon § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnou licenci k jejímu využití mou jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 9. 5. 2011

.....
Michaela Musialková

Adresa trvalého pobytu:

Ostravská 395

739 25 Sviadnov

Přílohy

Příloha č. 1 - Základní členění výkazu zisku a ztráty podle vyhlášky č. 504/2002 Sb.

Příloha č. 2 - Výroční zpráva 2009 Chaloupky o. p. s.

Příloha č. 3 - Výroční zpráva společnosti NADACE ŠKOLA HROU o stavu jejího majetku
včetně účetní závěrky za rok 2009

